



Roj: **STS 4790/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4790**

Id Cendoj: **28079130022021100443**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/12/2021**

Nº de Recurso: **3874/2020**

Nº de Resolución: **1501/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4176/2019,**
AAAN 165/2020,
ATS 1294/2021,
STS 4790/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.501/2021

Fecha de sentencia: 16/12/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3874/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/11/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3874/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1501/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 16 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 3874/2020, interpuesto por la mercantil ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de don Marcos Espuny Arazuri, contra la sentencia dictada el 31 de octubre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 379/2016 concepto Impuesto sobre Sociedades.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 31 de octubre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 379/2016, interpuesto por la representación de la entidad ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A., contra la resolución del Tribunal Central ["TEAC"] de 2 de marzo de 2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2006, ambos inclusive, y cuantía de 338.653,44 euros.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de la mercantil ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A., mediante escrito de 29 de junio de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 31 de octubre de 2019.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 6 de julio de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 11 de febrero de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

" 2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

(a) Determinar a partir de qué momento deja de resultar de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la normativa reguladora del IS para las instituciones de inversión colectiva: desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la revocación acordada por la **CNMV** o desde el período impositivo en que la **CNMV** notifica su acuerdo de revocación y cancelación de la inscripción de la entidad en su registro administrativo.

(b) Determinar el momento de conclusión del período impositivo cuando la pérdida de la condición de institución de inversión colectiva resulta impuesta por un acuerdo de revocación de la **CNMV**.

(c) Precisar si los tribunales económico-administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas por los administrados, con independencia de que tales cuestiones hayan sido o no previamente planteadas por éstos ante los órganos de la inspección de los tributos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 13.1.a) y 10.4 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, el apartado 1 de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, el artículo 26.2.d) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y el artículo 239 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso. "



3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 7 de abril de 2021, que observa los requisitos legales.

La recurrente aduce que, en aplicación de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad (en adelante, "Ley 23/2005") [BOE núm. 277 de 19 de noviembre de 2005], la pérdida del régimen especial de las Instituciones de Inversión Colectiva (en lo sucesivo, "IIC") se produce a partir de la comunicación del acuerdo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, "**CNMV**") ordenando la revocación y cancelación de la inscripción de su registro.

Defiende que la conclusión de la sentencia recurrida es incorrecta dado que dependería de la celeridad de la **CNMV** en tramitar los expedientes disciplinarios, de modo que la IIC y sus partícipes podrían considerar aplicable el régimen especial de IIC, adecuando su actuación a dicha consideración, durante uno o varios periodos impositivos para que, *a posteriori*, se negase su aplicación de forma retroactiva, privándoles de la posibilidad de adecuar su comportamiento a esa nueva circunstancia.

Considera que la inseguridad jurídica que podría derivarse de una interpretación como la mantenida en la instancia resulta evidente y va en contra del principio de buena administración.

Aduce la enmienda 81, presentada durante la tramitación del Proyecto de Ley que acabaría derivando en la aprobación de la Disposición Adicional Tercera, para manifestar lo que, para la recurrente, era la finalidad perseguida por el legislador, concluyendo que quería garantizar que, en los supuestos en que se produjera la pérdida de la condición de IIC, no se modificase el régimen fiscal aplicable en periodos anteriores a la notificación del acuerdo de la **CNMV**, fundamentalmente, la seguridad jurídica de los inversores pues, en su opinión, debe evitarse que se produzca la alteración retroactiva de dicho valor, motivado por una modificación en el régimen fiscal de las IIC que sea imprevisible para el inversor.

Alega el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ["Ley 30/92", BOE núm. 285, de 27 de noviembre de 1992], actual art. 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "LPAC", BOE núm. 236, de 02 de octubre de 2015), para esgrimir el principio de irretroactividad de los actos administrativos sancionadores, previsto en el propio artículo 9.3 CE.

Considera que la Audiencia Nacional, al aceptar que los efectos de la pérdida de la condición de IIC se produjeron en 2005, ignoró de forma palmaria el régimen sancionador previsto en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva [en adelante "LIIC", BOE núm. 265, de 05 de noviembre de 2003]. A estos efectos, entiende la recurrente que la revocación de la autorización con exclusión definitiva de los registros especiales se contempla como sanción para las infracciones muy graves, mientras que el incumplimiento de la formulación de las cuentas anuales constituye solo una infracción grave, sin que tales infracciones lleven aparejada como sanción la revocación permanente de la inscripción en el registro de la **CNMV**.

Conforme a lo expuesto, esgrime que la sentencia de la Audiencia Nacional ha infringido la siguiente normativa:

-En cuanto a la determinación del momento en el que deja de ser de aplicación el régimen especial de IIC, el apartado 1 de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005; los artículos 13.1.a) y 10.4.c) de la LIIC; el artículo 57.3 de la Ley 30/1992; y los artículos 9.3 y 25 de la Constitución.

-En cuanto a la determinación del momento en el que concluye el periodo impositivo de una sociedad por transformación forzosa, el artículo 26.2.d) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS", BOE núm. 61, de 11 de marzo de 2004), cuya redacción es sustancialmente idéntica al artículo 27 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS", BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

-En cuanto al alcance de la actuación de los tribunales económico-administrativos, el artículo 239.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT", BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Solicita, con estimación del recurso de casación, que se case la sentencia recurrida y se dicte una nueva que fije la siguiente doctrina:

1.- En aplicación de la Disposición Adicional Tercera, la pérdida del régimen especial de IIC se produce a partir de la comunicación del acuerdo de la **CNMV** ordenando la revocación y cancelación de la inscripción de su Registro, dado que lo contrario atenta, entre otros, contra el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 de la CE.

2.- La conclusión del período impositivo se produce en el momento de la transformación de la IIC, con independencia de si esta transformación es voluntaria o forzosa, dado que lo contrario, vulnera los principios de seguridad jurídica, legalidad (artículo 9.3 de la CE) y de no discriminación (artículo 14 de la CE).

3.- Los tribunales económico-administrativos deben resolver todas las cuestiones que planteen los expedientes que analicen, con independencia de si han sido anteriormente discutidas ante los órganos de inspección.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 13 de mayo de 2021, solicitando que se desestime el recurso, argumentando, que el tenor literal de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005 es contundente, en el sentido de que debe estarse al período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la revocación acordada por la **CNMV**.

Frente a los eventuales perjuicios que se alegan por la recurrente, el abogado del Estado aduce que podría haber recurrir la decisión de la **CNMV** (lo que no consta) sin perjuicio de reclamar una eventual responsabilidad patrimonial.

Asimismo, considera que la enmienda 81 fue rechazada, circunstancia que, en su opinión, deja bien clara la voluntad del legislador; que la norma aquí aplicable nada tiene que ver con la previsión contenida en el artículo 57 de la Ley 30/1992, sobre irretroactividad de los "actos administrativos"; y que, en el presente caso, no se ha apreciado infracción ni se ha impuesto, como tal, una sanción.

Solicita que esta Sala confirme la resolución del TEAC impugnada y, por extensión, el acuerdo de liquidación objeto de recurso, fijando la siguiente doctrina:

1.- El momento en que deja de resultar de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la normativa reguladora del IS para las instituciones de inversión colectiva no es otro que desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la revocación acordada por la **CNMV**, tal y como resulta del tenor literal de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005.

2.- El momento de conclusión del período impositivo cuando la pérdida de la condición de institución de inversión colectiva resulta impuesta por un acuerdo de revocación de la **CNMV** coincide con el momento en que se han producido las circunstancias determinantes de esa revocación en concordancia con lo señalado en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, caso especial frente a la regla general del artículo 26.2.d) TRLIS.

3.- Dado que los tribunales económico-administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas por los administrados, con independencia de que tales cuestiones hayan sido o no previamente planteadas por éstos ante los órganos de la inspección de los tributos, en el presente caso, con estimación parcial del recurso en este punto, acuerde retrotraer las actuaciones al momento anterior a la resolución del TEAR de Cataluña, primer órgano ante el que se planteó la cuestión nueva, para que este pueda pronunciarse, en base a las alegaciones y pruebas aportadas, sobre la procedencia de la tributación de la recurrente en el régimen de sociedades patrimoniales.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 21 de mayo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de septiembre de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 30 de noviembre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

De las tres cuestiones que suscita el auto de admisión, las dos primeras se encuentran estrechamente vinculadas pues, partiendo del mismo presupuesto fáctico -la pérdida de la condición de IIC, impuesta por un acuerdo de revocación de la **CNMV**-, invitan a abordar la eficacia temporal de dicho acuerdo de revocación desde una doble perspectiva:

Por un lado, el momento en que deja de resultar de aplicación dicho régimen especial, planteando como disyuntiva el auto de admisión, desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias



determinantes de la revocación acordada por la **CNMV** o desde el periodo impositivo en que la **CNMV** notifica su acuerdo de revocación y cancelación de la inscripción de la entidad en su registro administrativo

Por otro lado, el momento de conclusión del periodo impositivo, a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, el tercer interrogante versa sobre el alcance de las decisiones de los tribunales económico-administrativos, en particular, si están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas, con independencia de que hayan sido o no previamente planteadas ante la inspección de los tributos.

SEGUNDO. - La revocación de la condición de IIC de la recurrente.

A los efectos de una mejor comprensión de la controversia, conviene referir, sucintamente, las circunstancias en que se produjo la pérdida o revocación de la condición de IIC de la recurrente partiendo, a estos efectos, de los hechos y tramites que se infieren sin dificultad de lo actuado en la vía económico-administrativa y en sede judicial.

ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A. era una IIC, inscrita en el registro administrativo de Sociedades de Inversión Mobiliaria de Capital Variable (SIMCAV) de la **CNMV**, desde el 7 de febrero de 2003.

En los ejercicios 2004, 2005 y 2006 se acogió al régimen fiscal especial de IIC, regulado en el Capítulo V del Título VII del TRLIS.

Sin embargo, en fecha 28 de diciembre de 2006 se le notificó acuerdo de la **CNMV**, de 21 de diciembre, por el que se revocaba y cancelaba su inscripción en el Registro de SIMCAV al amparo del artículo 10.4.c) de la LIIC, al apreciarse graves dificultades para la inspección de la sociedad y para obtener información que la **CNMV** estimaba necesaria para el adecuado desarrollo de sus funciones, y ello como consecuencia de la falta de presentación de las cuentas anuales de los ejercicios 2004 y 2005.

Esta revocación comportó la pérdida del régimen fiscal especial de IIC, de acuerdo con la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005.

Posteriormente, el 22 de enero de 2009, ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A. recibió acuerdo de liquidación de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT con relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2006, liquidación que, en síntesis, consistía en tributar por el régimen general del IS en los referidos ejercicios 2004 a 2006, por tanto, al tipo general del impuesto y no al tipo especial del 1%.

TERCERO. - Determinación del efecto temporal de la revocación.

1.- Por lo que se refiere al momento en que deja de resultar de aplicación el régimen especial de IIC.

El análisis de esta cuestión ha de principiar con la transcripción de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005:

"Disposición adicional tercera. Efectos de determinados incumplimientos relativos a las Instituciones de Inversión Colectiva.

1. En los supuestos previstos en el artículo 13 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

2. La iniciación de oficio de los procedimientos de suspensión o revocación, por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, comprenderá la incoación mediante petición razonada de la Administración tributaria.

3. Cuando la Administración tributaria comunique la existencia de circunstancias o hechos distintos de los que motivaron la inscripción en los Registros previstos en el artículo 16 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003 de los que pueda apreciarse la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 13, la Comisión Nacional del Mercado de Valores se pronunciará sobre la improcedencia de incoar expediente de revocación o suspensión o dictará acuerdo declarando o no la suspensión o revocación en el plazo de seis meses desde que la comunicación haya tenido entrada en cualquiera de los registros de la Comisión.

El transcurso de dicho plazo sin que se haya producido el pronunciamiento o el acuerdo de la Comisión a los que se refiere el párrafo anterior habilitará a la Administración tributaria para dictar el acto de liquidación que procediera, si bien las calificaciones que lo motiven sólo tendrán efectos tributarios.

Cuando la Comisión dicte con posterioridad al acto de liquidación pronunciamiento en el que se declare la improcedencia de la incoación del expediente o acuerdo en el que no se declare la suspensión o revocación, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria.



4. Todas las revocaciones y suspensiones acordadas por la Comisión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria.

La Administración tributaria podrá practicar la regulación que, en su caso, sea procedente en atención a los acuerdos de revocación o suspensión que sean ejecutivos, sin perjuicio de la aplicación del citado artículo 219 de la Ley General Tributaria a la vista de la resolución de los recursos interpuestos contra aquéllos.

5. Se considerará período de interrupción justificado, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, el tiempo que transcurra entre la comunicación efectuada por la Administración tributaria y la recepción por ésta del pronunciamiento o acuerdo de la Comisión, o el plazo de seis meses a que alude el apartado 3 anterior de no recibirse aquéllos en ese término. Si la ejecución del acuerdo de la Comisión resultara suspendida, el período de interrupción abarcará hasta la finalización de la suspensión del acuerdo."

Por cuanto afecta al presente recurso, interesa dejar constancia de que el apartado 1 del art 13 de la LIIC, precepto que regula la "revocación y suspensión de la autorización" apunta que "1. La autorización concedida a las IIC sólo puede ser revocada por la **CNMV**, además de por lo dispuesto en el artículo 85 de esta ley, en los siguientes supuestos: a) Por el incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado cuatro del artículo 10 o en el artículo 11 de esta ley."

Por su parte, el apartado 4 del artículo 10 de la misma Ley, prevé que "[l]a **CNMV** sólo podrá denegar, mediante resolución motivada, la autorización de creación de una IIC cuando no se cumplan los requisitos legales y reglamentarios. En el caso de las sociedades de inversión también podrá ser denegada la autorización en los siguientes supuestos [...] c) cuando se deduzca que pueden existir graves dificultades para inspeccionarla u obtener la información que la **CNMV** estime necesaria para el adecuado desarrollo de sus funciones supervisoras [...]"

Asimismo, el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre (disposición general aplicable *ratione temporis*), por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 35/2003 de IIC disponía en su artículo 31, relativo a las cuentas anuales:

"1. Las SGIIC de fondos de inversión y los administradores de la sociedad de inversión deberán formular, dentro de los tres primeros meses de cada ejercicio económico, las cuentas anuales de los fondos y de las sociedades referidas al ejercicio anterior.

[...]

4. Dentro de los cuatro primeros meses de cada ejercicio, las SGIIC y las sociedades de inversión presentarán a la **CNMV** los citados documentos contables, junto con el informe de auditoría.

5. El ejercicio económico para las sociedades y para los fondos de inversión será el año natural."

La sentencia impugnada siguiendo la resolución del TEAC, sitúa la no aplicación del régimen especial con relación a 2005 (ejercicio en que se produjeron las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación) y no respecto de 2006 (como pretendía la contribuyente sobre la base de la fecha de la notificación de la revocación y cancelación de la inscripción de su registro), enfatizando que las circunstancias de la revocación y cancelación de la inscripción de la entidad en su registro administrativo no fue automática por la no presentación de las cuentas anuales "sino que la revocación se acuerda por la circunstancia de que, debido a esa falta de presentación de cuentas, se han producido graves dificultades para inspeccionarla u obtener la información que la **CNMV** estime necesaria para el adecuado desarrollo de sus funciones supervisoras."

La sentencia impugnada se limita a seguir la argumentación del TEAC, órgano económico-administrativo que, a partir del marco normativo que se acaba de referir, obtiene las conclusiones que, a continuación, sintetizamos:

1.- Del tenor de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005 advierte que los efectos fiscales de la revocación de la **CNMV** se producen desde el periodo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la misma. Siendo tan claro este tenor -dice el TEAC-, no cabe interpretar que los efectos hayan de demorarse al momento en que la **CNMV** emite y notifica su acuerdo de revocación.

2.- En el presente caso, la revocación viene motivada por el supuesto previsto en la letra c) del apartado 4 del artículo 10 de la Ley 35/2003, en concreto, el incumplimiento de la obligación de presentación de las cuentas anuales e informe de auditoría del ejercicio 2004, cuyo plazo de presentación era el 30 de abril de 2005. El TEAC precisa que el motivo por el que la ley, en su artículo 10, letra c), sustenta la revocación, no es directamente las irregularidades de orden mercantil, sino propiamente el que se deduzca que pueden existir graves dificultades para que la **CNMV** pueda inspeccionar u obtener la información precisa para desarrollar sus funciones supervisores.



3.- Identificada y concretada la causa de revocación, para el TEAC, la ausencia de información solo podía considerarse relevante como privación de información en orden a la generación de las graves dificultades a que alude la norma, desde que existía la obligación de presentar las cuentas anuales y el informe de auditoría, como precisa el propio acuerdo de la **CNMV**, al indicar que "el plazo de presentación era el 30 de abril de 2005", de modo que sólo a partir de entonces puede razonablemente considerarse que se han producido las circunstancias determinantes de la revocación. En consecuencia, concluye el TEAC que el periodo impositivo en que se dieron las circunstancias determinantes de la resolución de revocación acordada por la **CNMV**, y al que hay que referir la no aplicación del régimen especial de tributación, fue 2005 y no 2004.

Estimamos correcta la interpretación realizada por el TEAC y asumida por la sentencia recurrida en casación, y que se concreta en las conclusiones que han sido sintetizadas.

En cualquier caso, la interpretación que pretende la recurrente, esto es, que el momento en que deja de resultar de aplicación dicho régimen especial, debe coincidir con el periodo impositivo en que la **CNMV** notifica su acuerdo de revocación y cancelación de la inscripción de la entidad en su registro administrativo no encuentra sustento alguno en la normativa expuesta y es, además, contraria al tenor de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005.

Elocuentes resultan en este sentido, los alegatos plasmados en el escrito de oposición con relación a la enmienda 81 que, lejos de abonar la tesis de la parte recurrente opera frontalmente en su contra. En efecto, si con dicha enmienda eventualmente se pretendía regular los efectos de dicha revocación "a partir del período impositivo que se iniciará el día siguiente a la adopción del acuerdo de revocación por la Comisión Nacional del Mercado de Valores", la propuesta fue rechazada resultando, finalmente, aprobada la referida la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005 en los términos arriba expresados.

Por lo demás, el mero alegato de unos eventuales perjuicios para la entidad de no seguir la tesis por ella patrocinada no puede justificar en modo alguno su hermenéutica pues, además de haber tenido a su disposición los oportunos mecanismos de recurso (cuya utilización no consta en el presente caso) con relación al propio acuerdo o decisión de la **CNMV**, la propia entidad es la principal responsable de gestionar la protección de los intereses de los inversores que, en cada momento, pudiera aglutinar.

Asimismo, se presenta como inocua la dialéctica de la recurrente en lo relativo al principio de buena administración y a la seguridad jurídica, desde el momento que una disposición con fuerza de ley sitúa y concreta los efectos de la revocación en el periodo impositivo "en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación".

A partir de aquí, la entidad recurrente no logra trazar, ni siquiera de forma indiciaria, la confrontación constitucional del precepto, pues no se ha producido una modificación imprevisible en el régimen fiscal de las IIC y sin que sirva, a los efectos del aludido contraste constitucional, la mera invocación de la irretroactividad de los "actos administrativos" cuando, precisamente, aun aceptando que estemos en presencia de una retroactividad, la misma se predicaría de la propia norma con rango legal que la establece (art. 2.3 del Código Civil), no justificándose, además, que entrara dentro de la órbita de la prohibición del art. 9.3 de la Constitución "irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales".

Y es que, aunque el escrito de interposición se refiera a la "irretroactividad de los actos administrativos sancionadores" en el presente caso no se ha ejercido potestad sancionadora alguna pues como advierte el abogado del Estado, aunque, desde una perspectiva puramente autónoma, el incumplimiento en sí mismo de la formulación de cuentas pueda constituir una infracción grave sancionable, también comporta un supuesto de revocación a tenor de los artículos 10.4.c) y 13.1 de la LIIC cuando puedan existir graves dificultades para inspeccionar la entidad u obtener la información que la **CNMV** estime necesaria para el adecuado desarrollo de sus funciones supervisoras.

Recapitulando, de todo lo argumentado se infiere que el momento en el que deja de resultar de aplicación el régimen especial de tributación para las IIC debe situarse en el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la revocación acordada por la **CNMV**.

2.- Por lo que se refiere al momento de conclusión del periodo impositivo, a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

A tenor del artículo 26 del TRLIS, relativo al período impositivo:

"1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad.

2. En todo caso concluirá el periodo impositivo:

a) Cuando la entidad se extinga.



(...)

d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a ésta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria."

La sentencia del tribunal de instancia sigue la resolución del TEAC "teniendo en cuenta que todo deriva de la pérdida de la condición de IIC, y no propiamente de un Acuerdo de Transformación de la sociedad, siendo de recordar los efectos derivados de la citada Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005", por lo que, de nuevo, sintetizaremos la argumentación de dicho órgano sobre el particular que, en definitiva, rechaza la argumentación de la entidad recurrente, que defendía que, como la transformación de la sociedad de IIC en sociedad anónima de régimen general no se produjo hasta 2008, no cabía aplicar hasta dicho ejercicio el tipo general del Impuesto en lugar del tipo reducido del que venía disfrutando, en aplicación del artículo 26.2.d) del TRLIS:

1.- Para el TEAC esta cuestión comporta una precisión más en tomo a la eficacia temporal de las consecuencias derivadas de la pérdida del régimen tributario especial de las IIC. Partiendo del artículo 26 del TRLIS estima el TEAC que el precepto no afectaría a los casos en que una sociedad se extinguiese sino únicamente a supuestos en los que la personalidad jurídica se mantuviese.

2.- Por otro lado, distingue el supuesto de transformación, espontánea o voluntaria de una entidad, de aquellos otros en los que la pérdida de la condición de IIC viene impuesta por un acuerdo de revocación de la **CNMV**, como es el caso y que, según el TEAC, constituye también el supuesto de hecho del artículo 26.2.d), pues, aun cuando no sea exactamente una transformación de forma societaria (sociedad anónima) sí se modifica su régimen jurídico, su especial estatuto en relación con las sociedades anónimas ordinarias, dado que la sociedad dejará de estar regulada por la normativa propia de las IIC, lo que supone la modificación de la "lex societatis" aplicable a la misma, comportando un cambio de tipo impositivo y de régimen tributario.

3.- El TEAC estima, no obstante, que el art. 26.2.d) TRLIS no resulta de aplicación cuando la transformación no es sino la consecuencia de la pérdida de la condición de IIC, impuesta por un acuerdo de revocación de la **CNMV**:

"Dado que lo que produce la pérdida del régimen especial de tributación es la concurrencia de esas circunstancias excepcionales determinantes de la revocación, la transformación posterior es irrelevante a los efectos de, valga la redundancia, la eficacia temporal de la revocación, fijada por la reiterada Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005 en el periodo impositivo en el que concurren las circunstancias determinantes de la pérdida del régimen.

Obsérvese que en la propia escritura pública de 26 de febrero de 2008, en que se elevan a públicos los acuerdos de la Junta General Extraordinaria de accionistas celebrada el 6 de noviembre de 2007, se viene a reconocer que los acuerdos de modificación de denominación, sustitución del objeto social; y aprobación de los nuevos Estatutos Sociales no son sino la consecuencia de la pérdida de la condición de SICAV producida por el Acuerdo de revocación de la **CNMV** y no por un Acuerdo societario de transformación.

Así se expresa el acuerdo Quinto de dicha JGE:

"(a) La Junta toma conocimiento de que el Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en su reunión del día 21 de diciembre de 2006, adoptó el acuerdo de revocar y cancelar la inscripción con el número 2685 de la Sociedad en el Registro administrativo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Se adjunta (...)

(b) Asimismo la Junta toma conocimiento de la resolución adoptada (...)

(c) Como consecuencia del acuerdo y resolución anteriores, la Sociedad ha perdido su condición de Sociedad de Inversión de Capital Variable, por lo que no se encuentra acogida al estatuto de Instituciones de inversión Colectiva (IIC) como sociedad de Inversión de Capital Variable (SICAV). Por todo lo anterior, la sociedad pasa a estar sujeta al régimen común de las sociedades anónimas."

No es, pues, sino la constatación de un efecto que, con independencia del acuerdo de la Junta General, ya se ha producido.



En estos casos, pues, prima lo previsto en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, respecto a los efectos temporales de la revocación, cuando dispone que no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sin que se contenga una previsión equivalente a la recogida en el artículo 26.2.d) del TRLIS."

También en este punto hemos de mostrarnos de acuerdo con tal apreciación administrativa pues, no se trata -como erróneamente aduce la entidad recurrente- de introducir en la lectura del precepto una distinción entre transformación voluntaria o impuesta, sino de aplicar la regla especial que, en los casos en los que la transformación sea consecuencia de la pérdida de la condición de IIC por una decisión de la **CNMV**, provee la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005.

Dicho anterior y teniendo en consideración lo anteriormente expuesto con relación a la aplicación retroactiva de dicha norma legal, la alegación de la recurrente relativa a que estamos en presencia "de una suerte de transformación societaria retroactiva que no está reconocida en nuestro ordenamiento jurídico" decae de forma evidente sin que, por lo demás, se aprecie discriminación alguna pues el término de comparación que sugiere el escrito de interposición, es decir, aquellos obligados tributarios que voluntariamente deciden modificar su forma social una vez iniciado el ejercicio, en realidad no puede operar como tal en la medida que se trata de situaciones claramente diferentes.

En consecuencia, el momento de conclusión del período impositivo cuando la pérdida de la condición de institución de inversión colectiva resulta de un acuerdo de revocación de la **CNMV**, debe situarse también en el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de dicha revocación.

CUARTO. - Alcance de la obligación de resolver de los tribunales económico-administrativos.

La recurrente solicitó en su reclamación económico-administrativa, que se le aplicara el régimen especial de las sociedades patrimoniales, considerando que nos trata de una cuestión nueva, pese a no haberse suscitado en sede del procedimiento de aplicación de los tributos.

La sentencia impugnada sigue la resolución del TEAC, que se reproduce:

"SEXTO: La última cuestión es la relativa a la procedencia de la tributación en el régimen de sociedades patrimoniales.

Se trata de una cuestión introducida ex novo por la entidad en la vía económico-administrativa, haciendo alegaciones y aportando documentación, sin que en ningún momento a lo largo de la comprobación inspectora lo hubiera suscitado a la Inspección, que era a quien competía el análisis del eventual cumplimiento por parte de la entidad de los requisitos de dicho régimen determinante de su aplicación. Es más, la entidad ante la Inspección planteó unas cuestiones que resultan antitéticas con una eventual aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, lo que supone por parte de la interesada una contradicción en sus propios planteamientos. Consta, en efecto, que en el trámite de alegaciones previo al acuerdo de liquidación, la entidad solicitó expresamente que se le aplicara el régimen de empresas de reducida dimensión y que se le aplicaran determinadas deducciones calculadas según las reglas del régimen general del impuesto, accediendo la Inspección a todo lo solicitado.

En consecuencia, este TEAC comparte todo lo expuesto por el TEAR en su Fundamento 5, respecto al momento procedimental oportuno para haberlo planteado, respecto a la imposibilidad de este órgano revisor de llevar a cabo el análisis que implicaría funciones de comprobación: ítem mas, tratándose la calificación de una entidad patrimonial de una cuestión compleja que, como advierte el TEAR, no queda aclarada con la documentación aportada y resaltando, además, una serie de Inconsistencias en los datos aportados, por lo que se confirma en este punto el pronunciamiento del TEAR y se desestima la pretensión de la reclamante."

Sin embargo, frente a ello, insiste la recurrente que esa solicitud es expresión del principio de regularización completa y que, en cualquier caso, debió analizarse por el TEAC pues, una vez perdida su condición de IIC, era un argumento adicional para lograr la anulación de la liquidación.

Esta cuestión comporta determinar el alcance del artículo 239. 2 LGT que, con relación a los tribunales económico-administrativos, expresa que sus resoluciones "[...] deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados."

Pues bien, a partir de la jurisprudencia de esta Sala -así, las sentencias 1362/2018, de 10 de septiembre, rec. 1246/2017 [ECLI:ES:TS:2018:3091], y 228/2019 de 21 de febrero, rec. 1985/2017 [ECLI:ES:TS:2019:667]- cabe concluir con relación a la extensión y límites de la revisión que, tanto en sede económico-administrativa



como en vía jurisdiccional, las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión, siempre en un contexto de buena fe y de proscripción del abuso del derecho, de modo que el art. 239.2 LGT, puesto en conexión con los artículos 112 Ley 30/92 y 56.1 LJCA, no permite que los tribunales económico- administrativos rechacen la resolución de cuestiones suscitadas por los interesados, por el mero hecho de que no fueron previamente planteadas por estos ante los órganos de la Inspección de tributos.

QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente:

Por lo que se refiere a las dos primeras cuestiones que el auto de admisión identifica como de interés casacional, han de responderse conjuntamente en el sentido de que el momento en que deja de resultar de aplicación el régimen especial de tributación, previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para las entidades de instituciones de inversión colectiva que hubieran perdido dicha condición como consecuencia de un acuerdo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de revocación de la inscripción de la entidad en su registro administrativo, debe situarse en el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de dicha revocación, momento en el que deberá entenderse producida la conclusión del período impositivo.

Respecto a la tercera de las cuestiones de interés casacional, debemos reiterar que los tribunales económico-administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas sin que, en un contexto de buena fe y de proscripción del abuso del derecho, puedan rechazar la resolución de tales cuestiones por la circunstancia de que no hubieran sido previamente planteadas por los interesados ante los órganos de la Inspección de tributos.

Si bien la sentencia de instancia es conforme con la doctrina que acabamos de expresar sobre los efectos de la pérdida de la condición de IIC a los efectos de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, resulta, no obstante, contraria a la doctrina relativa al alcance y a la extensión de la obligación de resolver en vía económico-administrativa, por lo que, sobre la base de este concreto aspecto, procede estimar en parte el recurso de casación y, en consecuencia, casar y anular dicha sentencia, manteniendo, no obstante, el resto de sus pronunciamientos.

En consecuencia, y a los efectos de resolver en este extremo el recurso contencioso-administrativo de instancia, habiendo solicitado el abogado del Estado la retroacción de actuaciones al momento anterior a la resolución del TEAR de Cataluña -primer órgano ante el que se planteó la cuestión-, para que este pueda pronunciarse, en base a las alegaciones y pruebas aportadas por la entidad, sobre la procedencia de la tributación de la recurrente en el régimen de sociedades patrimoniales, procede estimar en parte el recurso, acordando dicha retroacción, en línea, por lo demás, con la consideración de la recurrente, relativa a que la sentencia impugnada debió anular la resolución del TEAC "y exigirse que se ordene verificar si ABC cumplía los requisitos para ser considerada una sociedad patrimonial."

SEXTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación; y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Quinto.

2.- Estimar en parte el recurso de casación 3874/2020, interpuesto por la representación procesal de ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A., contra la sentencia de 31 de octubre de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo 379/2016, sentencia que se casa y anula con el alcance expresado en el Fundamento de Derecho Quinto.



3.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo 379/2016, interpuesto por la representación procesal de ABC DE INVERSIÓN MOBILIARIA, S.A., contra la resolución del Tribunal Central de 2 de marzo de 2016, que se anula en parte a los efectos de acordar la retroacción de actuaciones al momento anterior a la resolución del TEAR de Cataluña, para que este pueda pronunciarse, en base a las alegaciones y pruebas aportadas por la entidad recurrente, sobre la procedencia de su tributación en el régimen de sociedades patrimoniales.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ